

# 工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関する一考察

— 平成11年学習指導要領と平成21年学習指導要領の比較検討を中心として —

薄井 浩信・中島 洋行

## 1 はじめに

筆者は、先に「商品教育論に関する史的分析と現代商業教育の問題」[薄井(1992)]において人間形成の教育理念<sup>1)</sup>を分析視点として史的分析を行い、教育基本法に規定されている人間形成の教育が徹底されていないのではないか、という事柄を指摘し、「商品教育の歴史的動向とその課題—商品学教育と商品教育との一元的範疇をめざして—」[薄井(1994)]において人間形成の教育理念を具体的な商業教育の科目「商品」に適用し考察を行った。その後、科目「商品」は平成11年学習指導要領において「流通経済」と統合され「商品と流通」に、平成21年学習指導要領において「商品と流通」は「マーケティング」と「広告と販売促進」に分類整理され、科目「商品」は発展的解消をした。

この科目「商品」に見られるように、商業の科目は新設、整理統合、分類整理、名称変更、再編成を繰返している。そこで筆者は、本研究において、科目「原価計算」に注目し考察を行うことにする。科目「原価計算」は、長年に渡り高等学校における商業教育の中核を担ってきた科目であり、平成11年学習指導要領において、「工業簿記」から「原価計算」に名称変更した科目である。

周知のとおり、原価計算の歴史は、商的工業簿記、見積原価計算、実際原価計算、標準原価計算、直接原価計算等と計算手法において歴史的に変遷をしている。それに対して、高等学校における工業簿記や原価計算の教育は、学習指導要領により、その教育内容が定められ、現在に至っている。また、名称については、平成11年の学習指導要領の改訂によりその名称を「工業簿記」から「原価計算」に改称された。果たして、原価計算の学術的変遷に対応して高等学校における原価計算教育は行われてきたのであろうか。実際、当時筆者が高等学校で教えていた時に、科目名が「工業簿記」から「原価計算」へ変わったのであるが、教育内容はほとんど同じで変化を感じなかったことを記憶している。そして、全国商業高等学校協会主催の簿記実務検定試験の名称も科目の名称変更に伴い、「1級工業簿記」から「1級 原価計算」に変わったにもかかわらず、検定試験の内容はほとんど変化しなかった。検定と商業教育との関係については重要な視点であると考えられるが、本研究においては考察を行わず、別に機会において行いたいと考える<sup>2)</sup>。

本研究においては、高等学校の商業教育における工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関して考察を行いたいと考える。具体的には、教育基本法の教育理念を基本理念とし、法的拘束力をもつ学習指導要領<sup>3)</sup>の変遷を中心に考察を行うものである。その中で、学習指導要領に基づいた教科書などから教育内容の性格がどのように変化したかについて考察することにより、我が国における原価計算教育の歴史的動向を導きたいと考える。

その第一歩として筆者は、法的拘束力をもつ学習指導要領と検定制度を採用している教科書の比較検討から工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関して考察を進めて行くことにする。すなわち、法的拘束力をもつ規則としての学習指導要領が平成11年の学習指導要領において「工業簿記」から「原価計算」に名称変更がされ、学習指導要領に基づいた教科書も変更された。また、平成21年の学習指導要領において「管理会計」が新設された。それぞれの学習指導要領および教科書において教育内容はどのように変化したかについて考察することにより工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関して考察を行うものである。

以上のような基本理念および分析視点をもとに、以下の考察を進めて行くこととする。

## 2 平成11年学習指導要領改訂の背景

平成11年高等学校学習指導要領解説商業編の冒頭において、改訂の経緯および改訂の趣旨について約11頁に渡り述べられている。その要点を抜粋すると以下の通りである。

「今日、国際化、情報化や、科学技術の発展、環境問題への関心の高まり、少子高齢化社会の到来など、社会の状況が大きく変化する中で、21世紀を生きる人材を育てるため、豊かな人間性をはぐくむと共に、一人一人の個性を生かしてその能力を十分に伸ばす新しい時代の教育の在り方が問われている」[文部省（2000），p.1]。

「このような背景の下に、平成8年7月の中央教育審議会第一次答申においては、これからの学校教育の在り方として、〔ゆとり〕の中で自ら学び自ら考える力などの〔生きる力〕の育成を基本とし、教育内容の厳選と基礎・基本の徹底を図ること、一人一人の個性を生かすための教育を改善すること、横断的・総合的な指導を推進するため「総合的な学習の時間」を設けること、完全学校週5日制を導入することなどが提言されたのである」[文部省（2000），p.1]。

「新しい高等学校学習指導要領は、教育課程審議会の答申を踏まえ、自ら学び、自ら考える力などの〔生きる力〕を育成することを基本的なねらいとし、『総合的な学習の時間』の創設、普通教育に関する教科『情報』の新設、卒業に要する修得総単位数の改訂をはじめ、各教科・科目等の編成、単位数や内容の改訂を行ったものである」[文部省（2000），p.3]。

また、「商業教育は、生産・流通・消費という経済の仕組みの中で、流通を担当する売

買入の経理、営業に関する活動と、流通を補助する金融・運送・保管・保険など関連機関についての学習を中心としてきた。しかしながら、我が国の経済の発展や、生徒の卒業後の進路の多様化などに対応する観点から、平成元年3月の学習指導要領の改訂では、教科の目標の中にある『商業の諸活動を合理的、実践的に行う』を『経営活動を主体的、合理的に行い』に改めた」[文部省（2000），p.6]。

そして、「経済のグローバル化、高度情報通信ネットワーク化等の進展の中で、前回の改訂で『経営活動』に包含された『商業の諸活動』が、これまで以上に拡大し活動内容が変化することが予測されること、また、我が国の教育においては、これからの学校教育の目指す方向についての基調の転換が図られていることから、教科の目標について次のような観点から改善を行うことにした」[文部省（2000），p.6]。

「一つは、〔生きる力〕という生涯学習の基礎的な資質の育成を重視した商業教育を展開するという観点である。このことは、今後の商業教育の目指す方向の中に、自ら学び、自ら考える力などの〔生きる力〕という生涯学習の基礎的な資質の育成を重視するという基本的な考え方を取り入れ、商業教育のねらいを、継続教育を視野においた専門性の基礎・基本の教育に重点を移すということである」[文部省（2000），p.7]。

「二つは、経済社会の変化に柔軟に対応できる能力の育成を重視した商業教育を展開するという観点である。このことは、今後の商業教育においては、望ましい人間関係の形成や社会生活上のルールの習得などの社会性、社会の基本的なモラルなどの倫理観の育成に努めるとともに、各分野の学習においては、マーケティング能力、国際交流能力、会計活用能力、情報活用能力という経済社会の変化に柔軟に対応できる能力の育成に重点を移すということである」[文部省（2000），p.7]。

「このように〔生きる力〕という生涯学習の基礎的な資質の育成や、経済社会の変化に柔軟に対応できる能力の育成を図る観点から、教科『商業』では、商業教育の対象を幅広くビジネス、商品の生産・流通・消費にかかわる経済的諸活動の総称として捉えるとともに、教科のねらいを従前の『経営管理的能力の育成にも配慮する』から『ビジネスの基礎・基本の能力の育成に配慮する』に改め、教科の目標については、ビジネス教育の視点を明確にすることにした」[文部省（2000），p.7]。

そして、「『工業簿記』は、原価計算及び簿記に関する基本事項の習得と原価計算から得られる情報を活用する能力と態度を育成するため、科目の名称を『原価計算』に変更した」[文部省（2000），p.10]<sup>4)</sup>。

### 3 工業簿記と原価計算の関係について

#### (1) 平成元年学習指導要領と平成11年学習指導要領の比較

本項においては、学習指導要領についての考察を行うことにする。平成元年学習指導要領における「工業簿記」と平成11年学習指導要領における「原価計算」は以下のとおりである。なお、表中の太字は、筆者が付けたものである。

図表1 平成元年学習指導要領「工業簿記」と平成11年学習指導要領「原価計算」

平成元年学習指導要領	平成11年学習指導要領
第15 工業簿記	第12 原価計算
1 目 標	1 目 標
製造業における <b>簿記及び原価計算</b> に関する知識と技術を習得させ、原価についての理解を深めるとともに、 <b>合理的な会計処理を行う能力と態度を育てる。</b>	製造業における <b>原価計算及び簿記</b> に関する基本的な知識と技術を習得させ、原価について理解させるとともに、 <b>原価計算から得られる情報を活用する能力と態度を育てる。</b>
2 内 容	2 内 容
(1) 工業簿記と原価計算	(1) 原価と原価計算
ア 製造業における簿記の特色	ア 原価と原価計算
イ 原価と原価計算	イ 製造業における簿記の特色と仕組み
ウ 工業簿記の仕組み	(2) 原価の費目別計算
(2) 原価要素の費目別計算	ア 材料費の <b>計算と記帳</b>
ア 材料費	イ 労務費の <b>計算と記帳</b>
イ 労務費	ウ 経費の <b>計算と記帳</b>
ウ 経費	(3) 原価の部門別計算と製品別計算
(3) 原価の部門別計算	ア 個別原価計算
ア 原価部門の設定	イ <b>部門別個別原価計算</b>
イ <b>部門別計算の手続き</b>	ウ 総合原価計算
(4) 原価の製品別計算	(4) 製品の完成・販売と決算
ア 個別原価計算	ア 製品の完成と販売
イ 総合原価計算	イ 製造業の決算
(5) 製品の受払と決算	(5) <b>原価情報の活用</b>
ア 製品と受入と販売	ア 原価管理と標準原価計算
イ 販売費及び一般管理費	イ 利益計画と直接原価計算
ウ 決算の手続き	
エ 財務諸表の作成	
(6) <b>原価の管理</b>	
ア 原価計算と経営管理	
イ 標準原価計算の <b>概要</b>	
ウ 直接原価計算の <b>概要</b>	

平成元年の学習指導要領によると、工業簿記は、「従前の『工業簿記』と同様に製造業における簿記の特色について理解させ、記帳についても習熟させることをねらいとして内容の構成を図った。なお、原価計算については、従前より幅広く取り扱うことにし、原価計算と経営管理との関連についても触れることとした」[文部省（1989），p.119]。

そして、工業簿記の目標を「製造業における簿記と原価計算に関する知識と技術を習得させ、原価計算と財務会計との密接な結び付きについて理解させるとともに製造業における記帳について、合理的・能率的な処理を行う能力と態度を育成する。また、原価計算が企業の経営管理にどのように役立っているかについても理解させるよう配慮する」[文部省（1989），p.119]としている。

つまり、原価計算の「原価の管理」の内容を加え、充実を図ったのである。具体的には、平成53年学習指導要領には記載されていなかった標準原価計算と直接原価計算の内容を加えたのである。

一方、平成11年学習指導要領によると、原価計算は、「原価計算及び簿記に関する基本事項の習得と及び原価情報を活用する能力と態度を育てることを主眼とした科目である」[文部省（2000），p.95]と目標に掲げている。

「今回の改訂では、原価計算に関する内容の充実を図るとともに、科目の性格を明確にするため、従前の『工業簿記』名称を『原価計算』に改めた」[文部省（2000），p.95]のである。

そして、「この科目のねらいは、原価計算の基本的考え方と計算方法及び工業簿記の記帳法を習得させ、原価についての理解を深めるとともに、原価を中心とする会計情報を活用する能力と態度を育てることにある」[文部省（2000），p.95]としている。

このように、平成元年学習指導要領、平成11年学習指導要領と原価計算の内容が充実し、原価計算が教育の中心になってきたため名称変更が行われたと考えられる。

ここで、横浜市立港商業高等学校教諭（当時）粕谷和生氏によれば、新学習指導要領における「原価計算」の改善ポイントとして、以下の5点をあげている[粕谷（2002），p.7]。

- ① 簿記的部分がスリムになった。
- ② 費目別計算→単純個別原価計算→部門別個別原価計算という学習順序が明確に示され、易から難へ、基本から応用への学習がスムーズになった。
- ③ 加工費工程別総合原価計算・連産品の計算が、解説書から削除された。
- ④ 管理会計や原価計算の文献では、あまり見たことのない「原価の管理」というタイトルが消え、新学習指導要領では会計活用能力育成の観点から、「原価情報の活用」というタイトル変更となった。
- ⑤ これまで標準原価計算と直接原価計算の指導内容は、「その概要を扱う」という表現で、いささか曖昧であったが、新学習指導要領では指導内容が明確に示された。

以上のように粕谷氏は述べている。筆者は、上記の5点に加えて、さらに次の3点を指摘したい。

第1に、目標において「簿記及び原価計算」から「原価計算及び簿記」と簿記と原価計算の順番を入れ替えている。これは、科目が名称変更されたことにより、簿記中心の学習から原価計算中心の学習に変化していることを示していると思われる。

第2に、目標が「合理的な会計処理を行う」から「原価計算から得られる情報を活用する」と変わり、会計処理という簿記的な表現から情報を活用するという経営管理的な表現に変化した。

第3に、工業簿記では費目別計算において記述されていなかった「計算と記帳」という用語が、原価計算では費目別計算の各項目の後に「計算と記帳」が追加された。これは、簿記の学習の必要性を強調しているものと思われる。確かに、原価計算の学習をする上で簿記の学習の必要性は、筆者も十分に理解できる。また、このことに関して、粕谷氏は、「科目の名称が『原価計算』であるにもかかわらず、各項目名に記帳の2文字を加え、簿記の部分を強調しているのは、原価計算と簿記を同時並行して学べば、学習効果の向上が期待できるからである」[粕谷(2002)、p.8]としている。

## (2) 教科書「工業簿記」と教科書「原価計算」の比較

本項においては、実教出版から出版された教科書「工業簿記」と教科書「原価計算」の検定教科書について考察を行うことにする<sup>5)</sup>。「工業簿記」、「原価計算」の目次は以下のとおりである。なお、表中の太字および下線は、筆者が付けたものである。



図表2 教科書「工業簿記」と教科書「原価計算」の目次

伊藤博 小林哲夫他 (2002)『工業簿記 新訂版』	伊藤博他 (2007)『原価計算 新訂版』
第1編 <b>工業簿記の基礎</b>	第1編 <b>原価計算の基礎</b>
第1章 工業簿記の特色	第1章 原価と原価計算
1 製造業と簿記	① 経営活動と原価計算
2 工業簿記と原価計算	② 原価の意味
第2章 原価と原価計算	第2章 原価計算のあらまし
1 原価の意味	① 原価要素の分類
2 原価要素の分類	② 簡単な例による原価計算
3 原価計算のあらまし	③ 原価計算の目的
4 原価計算の目的	④ 原価計算の手続き
5 原価計算の手続き	⑤ 原価計算期間
6 原価計算期間	⑥ 原価計算の種類
7 原価計算の種類	第3章 工業簿記—製造業における簿記
8 原価計算基準	第2編 原価の費目別計算
第3章 工業簿記のしくみ	第4章 <b>材料費の計算と記帳</b>
1 工業簿記における勘定の設定と記入	① 材料費の分類
2 工業簿記に特有な勘定科目	② 材料の仕入れと材料仕入帳
3 記帳手続の例示	③ 材料の保管と記帳
4 帳簿組織	④ 材料の消費と材料仕訳帳
第2編 原価の費目別計算	⑤ 材料消費高の計算
第4章 <b>材料費の計算と記帳</b>	第5章 <b>労務費の計算と記帳</b>
1 材料費の分類	① 労務費の分類
2 材料の仕入手続きと材料仕入帳の記帳	② 賃金支払高の計算と賃金支払帳
3 材料の保管と記帳	③ 賃金消費高の計算と賃金仕訳帳
4 材料の払出手続きと材料仕訳帳の記帳	④ 賃金以外の労務費の計算と記帳
5 材料消費高の計算	第6章 <b>経費の計算と記帳</b>
第5章 <b>労務費の計算と記帳</b>	① 経費の分類
1 労務費の分類	② 経費の計算と経費仕訳帳
2 賃金支払高の計算と賃金支払帳の記帳	第3編 原価の部門別計算と製品別計算
3 賃金消費高の計算と賃金仕訳帳の記帳	第7章 <b>個別原価計算</b>
4 賃金以外の労務費の計算と記帳	① 個別原価計算の手続き
第6章 <b>経費の計算と記帳</b>	② 原価計算表の記入方法
1 経費の分類	③ 原価元帳と製造勘定の関係
2 経費の計算と経費仕訳帳の記帳	④ 製造間接費の配賦方法
第3編 原価の部門別計算と製品別計算	⑤ 製造間接費の予定配賦
第7章 <b>個別原価計算</b>	⑥ 仕損品・作業くずの処理
1 個別原価計算の手続き	第8章 <b>部門別個別原価計算</b>
2 原価計算表の記入方法	① 部門別計算の目的
3 原価元帳と製造勘定の関係	② 原価部門の設定
4 製造間接費の配賦方法	③ 勘定の設定
5 生産中心点別機械運転時間法	④ 部門別個別原価計算の手続き
6 製造間接費の予定配賦	⑤ 部門費配分表の作成
7 仕損品・作業くずの処理	⑥ 部門費振替表の作成
第8章 <b>部門別個別原価計算</b>	⑦ 製造部門費予定配賦表の作成
1 部門別計算の必要性	第9章 <b>総合原価計算</b>
2 部門別計算のしくみ	① 総合原価計算の特色
3 原価部門の設定	② 総合原価計算の種類
4 部門別個別原価計算の手続き	③ 単純総合原価計算
第9章 <b>総合原価計算</b>	④ 平均法による月末仕掛品原価の計算
1 総合原価計算の特色	⑤ 先入先出法による月末仕掛品原価の計算
2 総合原価計算の種類	⑥ 単純総合原価計算表と記帳法
3 単純総合原価計算	⑦ 等級別総合原価計算
4 等級別総合原価計算	⑧ 組別総合原価計算
5 組別総合原価計算	第10章 <b>工別総合原価計算</b>
第10章 <b>工別総合原価計算</b>	① 工別総合原価計算
1 工別総合原価計算	② 副産物・作業くず・仕損品の処理
2 <b>加工費工別総合原価計算</b>	第4編 製品の完成・販売と決算
3 副産物・作業くず・仕損品の処理	第11章 製品の完成と販売
第4編 製品の販売と決算	① 製品の完成
第11章 製品の完成と販売	② 製品の販売
1 製品の完成に伴う手続きと記帳	③ 販売費および一般管理費
2 製品の販売に伴う手続きと記帳	第12章 決算と本社・工場間の取引
3 販売費および一般管理費	① 決算の手続き
第12章 決算と本社・工場間の取引	② 財務諸表の作成
1 決算の手続き	③ 本社・工場間の取引
2 財務諸表の作成	第5編 <b>原価情報の活用</b>
3 本社・工場間の取引	第13章 <b>標準原価計算</b>
第5編 <b>原価の管理</b>	① 原価管理と標準原価計算
第13章 原価計算と経営管理	② 標準原価計算の特色
1 経営管理における原価計算の役割	③ 標準原価計算の手続き
2 原価管理と標準原価計算	④ 原価標準の設定
3 利益計画と直接原価計算	⑤ 標準原価の計算
第14章 <b>標準原価計算</b>	⑥ 実際原価の計算
1 標準原価計算の特色	⑦ 原価差異の計算と分析
2 標準原価計算の手続き	⑧ 標準原価計算の記帳法 (パーシャル・プラン)
3 原価標準の設定	⑨ 記帳と分析の例示
4 標準原価の計算	第14章 <b>直接原価計算</b>
5 実際原価の計算	① 利益計画と直接原価計算
6 原価差異の計算と分析	② 直接原価計算の特色
7 標準原価計算の記帳法 (パーシャル・プラン)	③ 直接原価計算の手続き
第15章 <b>直接原価計算</b>	④ 直接原価計算による損益計算書
1 直接原価計算の特色	⑤ C V P分析
2 直接原価計算の手続き	⑥ 損益分岐図表
3 直接原価計算の勘定記入と損益計算書	
4 損益分岐図表	

平成11年に告示された高等学校学習指導要領は、平成15年度の第1学年から学年進行で実施された。そのため、平成14年度の入学生までは、「工業簿記」の教科書を使用した。そこで、図表2の2002年（平成14年）に発行された「工業簿記」の教科書と2007年（平成19年）に発行された「原価計算」の教科書の目次を比較してみると、科目の名称が「工業簿記」から「原価計算」へと変更がされたが、教科書の内容の多くの部分は同じ項目である。これは、平成元年学習指導要領の段階で原価計算の充実が図られたためであると考えられる。

また、工業簿記の教科書の「第1章 2 工業簿記と原価計算」において工業簿記と原価計算の関係について以下のように記載されている〔伊藤博、小林哲夫他（2002）p.4〕。

工業簿記は、製造業の内部活動と外部活動を記録・計算して、これにもとづいて財政状態と経営成績を明らかにすることを目的としている。このため、内部活動を分析して、製品を製造するためにかかった材料費・労務費・経費などの費用を計算することも必要になる。～（中略）～ 製造業の内部活動を正確に記録・計算するには、どのようにすればよいのだろうか。そのためには、内部活動を記録・計算するための勘定を設けて、これに原価計算によって算出された内部活動の数字を記録していくとよい。このようにすれば、勘定面から内部活動が明らかになる。

また、勘定を用いるので、貸借平均の原則がはたらくことによって、記録・計算したものが正しいかどうか確かめることもできる。

もともと原価計算の手続きは、記録・計算するさいに、必ずしも勘定の形式を用いなくてもよいのであるが、勘定を用いれば、内部活動と外部活動の両方を、勘定という統一した形式で記録・計算することが可能になってくる。

これによって、製造業の経営成績や財政状態を、より正確に知ることができるようになる。

ここで、「工業簿記」と「原価計算」の教科書の変化について、筆者は以下の4点について指摘をしたい。

第1に、「工業簿記」では第1章において「工業簿記の基礎」としていたものを「原価計算」では「原価計算の基礎」とし、それに代わり第3章において工業簿記の内容について取り上げ簿記的内容を学習させるようにしている。

第2に、「工業簿記」の教科書では、費目別原価計算の中で、「記帳」の記述がかなり見受けられたが、「原価計算」の教科書では削除されている。このことは、平成11年学習指導要領に「記帳」が多く記述されていることと逆行しているのではないかと考えられる。

第3に、学習指導要領では、平成元年学習指導要領では、費目別計算→部門別原価計算→個別原価計算、平成11年学習指導要領では、費目別計算→個別原価計算→部門別原価計算とされていたが、いずれの教科書でも費目別計算→個別原価計算→部門別原価計算と同



じである。これは、教える側にとっては説明しやすく、また、学習する側にとっては理解しやすい順序になるようにしているためではないかと思われる。

第4に、第5編が「原価の管理」から「原価情報の活用」に変化している。これは、学習指導要領に対応したものであると考えられる。

このように、教科書は学習指導要領に基づいて変更された部分がある一方、簿記の内容を軽視しないように、極論すれば原価計算において工業簿記は重要であることを示している部分も見受けられると筆者は考える。

## 4 工業簿記、原価計算および管理会計の関係について

### (1) 工業簿記と原価計算の関係

工業簿記と原価計算は、学問的には別のものであることは周知の事実である。工業簿記と原価計算の学問的な内容の異同についてはすでに多くの見解があり、本研究においては紙幅の関係もありそのすべてを取り上げることはできないが、代表的な見解について整理をしたいと考える。

#### ① 大阪国際大学（当時）片岡清賢氏の見解

片岡氏は工業簿記と原価計算の関係について次のように述べている。「工業簿記は期間損益計算を行うことによって、企業の収益性を明らかにするものであるが、原価計算は製品を製造し、販売するために費消された価値を集計する計算制度である。また、工業簿記は、一定の原理・原則にもとづく複式簿記法により、勘定にもとづく計算を行うが、原価計算においては、会計機構のらち外において統計的・技術的計算を行うことによって、その任務を果たすことができる。しかし、原価計算制度を包摂する工業簿記は、原価計算に工業簿記と密接な関係をもたせるため、原価計算も複式簿記法による勘定形式で行うことによって、自己検証の長所を利用しようとするものである。このようにして、一般会計から必要な数値をうけとり、製品の原価計算をおこなうとともに、その結果を財務諸表の作成へとつなげていくものである」[片岡（1991），pp.33-34]。

このように、学問的に「工業簿記」と「原価計算」は別のものであるが、今までの考察で明らかにされたように、高等学校の商業教育においては「工業簿記」と「原価計算」は区別されることなく、同じ教科書の中で併存している。また、学習指導要領の内容を比較すると、簿記の内容が薄くなり、原価計算、管理会計の内容が厚くなってきている傾向が見受けられる。工業簿記、原価計算および管理会計の関係については第3項において考察を行う。

## ② 横浜市立港商業高等学校（当時）粕谷和生氏の見解

粕谷氏は、工業簿記と原価計算の関係について次のように述べている。「学問上は、工業簿記と原価計算にそれぞれの定義があり、両者は明確に区別されるため、科目名の変更は、内容面において大きな変更があったかのような印象を与える。しかし、実際はそれほど大きな変更はなく、むしろ、簿記的部分の内容がスリムになり、原価計算の部分が相対的に大きくなったと捉えた方がよい」[粕谷（2002）、p.8]。

また、高等学校における商業教育の観点から「我が国では、伝統的に「工業簿記」のなかで、原価計算に関する多くの内容を扱い、簿記の部分と原価計算の部分を同時並行的に学ばせてきた経緯がある。このスタイルは学習効果の向上が期待できるため、新学習指導要領における「原価計算」にも受け継がれ、工業簿記と原価計算の両方を学べるようになっている」[粕谷（2002）、p.8] という見解を述べている。

筆者は、当時、「工業簿記」の教科書を用いて原価計算を高等学校で教えていたが、平成11年学習指導要領の改訂によって、「原価計算」の教科書を用いて工業簿記を教えることに変化したことを記憶している<sup>6)</sup>。

## ③ 大阪市立第二商業高等学校（当時）松本正信氏の見解

松本氏は、工業簿記と原価計算について、「簿記理論の一般的概念を適確に把握して、特に原価会计学—工業会計と原価計算の有機的関連性を保持する—が理論と実際に於て唇齒輔車の関係に立脚する事を十分認識して、常に原価計算的計数と工業会計の勘定形式による把握形態を仮説例により理解せしむる様に教授者は特に努力すべきである。それ故、工業会計と原価計算を分離して教授することは効果的ではない」[松本（1950）、p.121]と述べていた。

しかし、その約10年後の論文において、「予定原価計算又は標準原価計算について如何なる程度まで工業簿記の範囲として指導されなければならないかは問題である。併し原価管理・利益計画の目的を強調される近代的工業会計の範囲として標準原価計算・直接原価計算の概要は是非研究指導されなければならない」[松本（1961）、p.113]。

「斯様に原価計算制度の発展に伴ない工業簿記教育の内容は広汎になったが、工業簿記教育の基本的課題は普通記帳法と原価記帳法の二大分岐に立脚すべきであり、勘定組織と帳簿組織の相互的関連性を重視して工業簿記教育の概観を把握できるように努力すべきである」と考える」[松本（1961）、p.113]と述べている。

このことから、社会経済の変化に伴い、工業簿記から原価計算への学問的進展が行われたことが読み取れるのではないかと筆者は考える。

以上の3者の見解から明らかなように、学問的には工業簿記と原価計算は全く別のもの

である。つまり、工業簿記は期間損益計算を行うことによって、企業の収益性を明らかにするものであり、原価計算は製品を製造し、販売するために費消された価値を集計する計算制度である。そして、時代とともに工業簿記から原価計算へと教育内容の重点が変化してきていると思われる。

しかし、高等学校における教育においては工業簿記と原価計算は内容的にほとんど同じであり、名称変更がなされているものの、教科書を見る限り違いはほとんど見られないことが指摘できる。

## （２）原価計算と管理会計の関係

平成21年学習指導要領において、科目「管理会計」が新設された。「管理会計」は、「原価計算」と密接な関係を持っている。本項においては、原価計算と管理会計について、①学習指導要領における「原価計算」と「管理会計」、②教科書における「原価計算」と「管理会計」について考察を進めて行くことにする。

### ① 学習指導要領における「原価計算」と「管理会計」

平成21年学習指導要領における「原価計算」と「管理会計」は以下のとおりである。なお、表中の太字および下線は、筆者が付けたものである。

図表3 平成21年学習指導要領における「原価計算」と「管理会計」

平成21年学習指導要領	平成21年学習指導要領
第14 原価計算	第15 管理会計
1 目 標	1 目 標
製造業における原価計算及び会計処理に関する知識と技術を習得させ、原価の概念について理解させるとともに、 <u>原価計算から得られる情報を活用する能力と態度を育てる。</u>	管理会計に関する知識と技術を習得させ、経営戦略の重要性について理解させるとともに、 <u>経営管理に必要な情報を活用する能力と態度を育てる。</u>
2 内 容	2 内 容
(1) 原価と原価計算	(1) 管理会計の基礎
ア 原価の概念と原価計算	ア 管理会計の目的
イ 製造業における簿記の特色と仕組み	イ 管理会計と原価計算
(2) 原価の費目別計算	(2) <b>直接原価計算</b>
ア 材料費の計算と記帳	ア 直接原価計算と全部原価計算
イ 労務費の計算と記帳	イ 直接標準原価計算
ウ 経費の計算と記帳	(3) 短期利益計画
(3) 原価の部門別計算と製品別計算	ア 原価予測の方法
ア 個別原価計算と製造間接費の計算	イ 損益分岐分析と感度分析
イ 部門別個別原価計算	ウ 利益の最大化
ウ 総合原価計算	(4) 予算編成と予算統制
(4) 製品の完成・販売と決算	ア 企業予算の編成
ア 製品の完成と販売	イ 予算統制
イ 工場会計の独立	(5) 経営意思決定と戦略的原価計算
ウ 製造業の決算	ア 経営意思決定の概要
(5) 標準原価計算	イ 特殊原価調査
ア 標準原価計算の目的と手続	ウ 戦略的原価計算
イ 原価差異の原因別分析	
ウ 損益計算書の作成	
(6) <b>直接原価計算の基礎</b>	
ア 直接原価計算の目的と損益計算書の作成	
イ 短期利益計画	

平成21年学習指導要領は、平成25年4月1日の入学生から年次進行により段階的に適用することとしている。そして、商業科の目標の改善として以下のように述べている。

「平成11年3月の学習指導要領の改訂において、経済の国際化、高度情報通信ネットワーク化等の進展の中で、商業の諸活動がこれまで以上に拡大し活動内容が変化することが予測されることから、商業教育の対象を幅広くビジネス、商品の生産・流通・消費にかかわる経済的諸活動の総称としてとらえることとした。今回の改訂においても、この考え方を踏襲するとともに、職業人としての倫理観や遵法精神、起業家精神などを身に付け、経済

の国際化やサービス化の進展、情報通信技術の進歩、知識基盤社会の到来など、経済社会を取り巻く環境の変化に適切に対応してビジネスの諸活動を主体的、合理的に行い、地域産業をはじめ経済社会の健全で持続的な発展を担う職業人を育成する観点から、教科の目標の改善を図った」[文部科学省（2010），pp.4-5]。

主な改善点としては次の3点があげられる。

「第一に、経済社会の発展にとって、ビジネスの果たす役割はますます重要なものになることや、商業科に関する科目を学んだ生徒の多くは、将来何らかの経営体の組織の一員としてビジネスにかかわることになることから、従前の教科目標にある『ビジネスに対する望ましい心構えや理念を身に付けさせる』を『ビジネスの意義や役割について理解させる』に改めた」[文部科学省（2010），p.5]。

「第二に、社会に生き、社会的責任を担う職業人としては、経済社会の望ましい構成者としての意識を高め、法令を遵守することはもとより、倫理観を醸成し、社会の信頼を得てビジネスの諸活動に取り組むことが大切であることから、『ビジネスの諸活動を主体的、合理的に行い』を『ビジネスの諸活動を主体的、合理的に、かつ倫理観をもって行い』に改めた」[文部科学省（2010），p.5]。

「第三に、経済社会の健全で持続的な発展を担う職業人には、商業の各分野で習得した知識や技術、倫理観及び責任感などを基盤として、経済社会の発展に主体的に貢献する意欲をもち、自らの役割を認識してビジネスの諸活動に取り組むことのできる創造的な能力と実践的な態度が大切であることから、『経済社会の発展に寄与する能力と態度を育てる』を『経済社会の発展を図る創造的な能力と実践的な態度を育てる』に改めた」[文部科学省（2010），p.5]。

また、会計分野に関する内容については、以下のように変更された。

「『簿記』は、簿記とビジネスに関する実務との関連性を認識させるために、企業における会計情報の流れ、会計にかかわる職業及び会計担当者の役割や責任に関する内容を取り入れるなどの改善を図った」[文部科学省（2010），p.6]。

「従前の『会計』は、財務諸表に関する基礎的な知識と技術の習得に重点を置き、利害関係者に会計情報を提供する能力と態度及び提供された会計情報を活用する能力と態度を育てる観点から内容を改善し、科目の名称を『財務会計Ⅰ』に変更した」[文部科学省（2010），p.6]。

「従前の『会計実務』は、『財務会計Ⅰ』の学習を基礎として、財務会計に関する基礎的な知識と技術の習得に重点を置き、利害関係者に会計情報を提供する能力と態度及び提供された会計情報を活用する能力と態度を育てる観点から内容を改善し、科目の名称を『財務会計Ⅱ』に変更した」[文部科学省（2010），p.6]。

「『原価計算』は、製造間接費の計算及び原価情報の活用に関する内容を充実させるなど



の改善を図った」[文部科学省 (2010), p.6]。

そして、「原価計算」に関しては、以下のように述べられている。

「この科目は、従前の『原価計算』と同様、製造業における原価計算及び会計処理に関する知識と技術を習得させ、原価情報を活用する能力と態度を育てることを主眼としたものである。今回の改訂では、製造間接費の計算及び原価情報の活用に関する内容を充実させるなどの改善を図った」[文部科学省 (2010), p.64]。

そして、「この科目のねらいは、製造業における原価計算の基本的な考え方と方法及び会計処理に関する知識と技術を習得させ、原価の意味や要素などの原価の概念について理解させるとともに、原価計算から得られる情報をビジネスの諸活動に活用する能力と態度を育てることにある」[文部科学省 (2010), p.64]。

また、「企業の業績の管理や短期的な意思決定など、会計情報を経営管理に活用する能力と態度を育てる観点から『管理会計』を新設した」[文部科学省 (2010), p.6]。

さらに、新設された「管理会計」に関して、高等学校学習指導要領解説においては以下のように述べられている。

「この科目は、企業の業績の管理や短期的な意思決定など、会計情報を経営管理に活用する能力と態度を育てる観点から新たに設けたものであり、直接原価計算、短期利益計画、予算編成と予算統制などの内容で構成した」[文部科学省 (2010), p.68]。

そして、「この科目のねらいは、短期利益計画、予算編成、予算統制など管理会計に関する知識と技術を習得させ、企業を取り巻く環境の変化に伴って企業戦略が重要になっていることについて理解させるとともに、企業の業績の管理や短期的な意思決定など、会計情報を経営管理に活用する能力と態度を育てることにある」[文部科学省 (2010), p.68]。

このように、商業科の目標を改善し、会計に関する内容について大きく整理、変更をしたのである。特に、「会計」を「財務会計Ⅰ」に、「会計実務」を「財務会計Ⅱ」に名称変更したことは大きな変更であると考ええる。すなわち、財務会計に対応する会計は、管理会計にはかならないと思われる。それゆえ、会計に関する科目は今後、学問的に整理された名称である財務会計、管理会計に、整理、再編成されて行くのではないかと筆者は考える。そうした意味でも、商業科の会計に関する内容について、平成21年度学習指導要領は大きな変更であると考えられる。

## ② 教科書における「原価計算」と「管理会計」

平成21年度学習指導要領に基づいた「原価計算」と「管理会計」の目次は以下のとおりである。なお、表中の太字は、筆者が付けたものである。

図表4 平成21年学習指導要領に基づいた教科書「原価計算」の目次

伊藤博 伊藤嘉博 (2014)『原価計算』実教出版

第1編 原価計算の基礎

第1章 原価と原価計算

- 1 経営活動と原価計算
- 2 原価計算の意味

第2章 原価計算のあらまし

- 1 原価要素の分類
- 2 簡単な例による原価計算
- 3 原価計算の目的
- 4 原価計算の手続き
- 5 原価計算期間
- 6 原価計算の種類

第3章 工業簿記—製造業における簿記—

- 1 工業簿記の特色
- 2 製造活動を記録するために必要な勘定
- 3 工業簿記の基本的なしくみ
- 4 記帳手続の例示

第2編 原価の費目別計算

第4章 材料費の計算と記帳

- 1 材料費の分類
- 2 材料の仕入れと記帳
- 3 材料の保管と記帳
- 4 材料の消費と記帳
- 5 材料消費高の計算
- 6 予定価格法による場合の記帳

第5章 労務費の計算と記帳

- 1 労務費の分類
- 2 賃金支払高の計算と記帳
- 3 賃金消費高の計算と記帳
- 4 賃金以外の労務費の掲載と記帳

第6章 経費の計算と記帳

- 1 経費の分類
- 2 経費の消費高の計算と記帳

第3編 原価の部門別計算と製品別計算

第7章 個別原価計算

- 1 個別原価計算の手続き
- 2 原価計算表の記入方法
- 3 原価元帳と製造勘定の関係
- 4 製造間接費の配賦方法
- 5 製造間接費の予定配賦
- 6 仕損品・作業くずの処理

第8章 部門別個別原価計算

- 1 部門別計算の目的
- 2 原価部門の設定
- 3 勘定の設定
- 4 部門別個別原価計算の手続き
- 5 部門費配分表の作成
- 6 部門費振替表の作成
- 7 製造部門費予定配賦表の作成

第9章 総合原価計算

- 1 総合原価計算の特色
- 2 総合原価計算の種類
- 3 単純総合原価計算
- 4 平均法による月末仕掛品原価の計算
- 5 先入先出法による月末仕掛品原価の計算
- 6 単純総合原価計算表と記帳法
- 7 等級別総合原価計算
- 8 組別総合原価計算

第10章 工程別総合原価計算

- 1 工程別総合原価計算の意味
- 2 工程別総合原価計算の手続きと記帳法

第11章 総合原価計算における減損・仕損じなどの処理

- 1 減損の意味
- 2 減損の処理
- 3 仕損じの処理
- 4 副産物・作業くずの処理

第4編 製品の完成・販売と決算

第12章 製品の完成と販売

- 1 製品の完成
- 2 製品の販売
- 3 販売費及び一般管理費

第13章 決算と本社・工場間の取引

- 1 決算の手続き
- 2 財務諸表の作成
- 3 本社・工場間の取引

第5編 標準原価計算の基礎

第14章 標準原価計算（その1）

- 1 原価管理と標準原価計算
- 2 標準原価計算の特色
- 3 標準原価計算の手続き
- 4 原価標準の設定
- 5 標準原価の計算

第15章 標準原価計算（その2）

- 1 実際原価の計算
- 2 原価差異の計算と分析
- 3 標準原価計算の記帳法
- 4 記帳と分析の例示
- 5 損益計算書の作成

第6編 直接原価計算の基礎

第16章 直接原価計算（その1）

- 1 **利益計画と直接原価計算**
- 2 **直接原価計算の特色**
- 3 直接原価計算の手続き
- 4 直接原価計算による損益計算書

第17章 直接原価計算（その2）

- 1 **CVP分析**
  - 2 **損益分岐図表**
- 発展学習 原価予測の方法

図表5 平成21年学習指導要領に基づいた教科書「管理会計」の目次

伊藤博 伊藤嘉博 (2014)『管理会計』実教出版

## 第1編 管理会計の基礎

### 第1章 管理会計の意義と目的

- 1 管理会計の発展経緯
- 2 管理会計の目的
- 3 財務会計と管理会計
- 4 マネジメント・コントロール・システム

### 第2章 管理会計と原価計算

- 1 管理会計と原価計算の関係
- 2 管理会計に有用な原価情報

## 第2編 直接原価計算

### 第3章 直接原価計算

- 1 **利益計画と直接原価計算**
- 2 **直接原価計算の特徴**
- 3 全部原価計算と直接原価計算
- 4 固定費調整
- 5 セグメント別の損益計算

### 第4章 直接標準原価計算

- 1 直接標準原価計算の意義と特色
- 2 直接原価標準の設定
- 3 直接標準原価計算における差異分析
- 4 直接標準原価計算による損益計算書

## 第3編 短期利益計画

### 第5章 短期利益計画と原価予測

- 1 原価予測とは
- 2 原価分解
- 3 原価分解の方法

### 第6章 CVP分析と損益分岐点

- 1 短期利益計画におけるCVP分析の役割
- 2 損益分岐点と利益図表
- 3 損益分岐点販売量と損益分岐点売上高の計算
- 4 安全余裕率
- 5 目標利益の達成に必要な売上高の計算

### 第7章 感度分析

- 1 感度分析の意義
- 2 感度分析の進め方

### 第8章 最適セールス・ミックスの決定

- 1 最適セールス・ミックスと利益の最大化
- 2 制約条件が一つの場合の最適セールス・ミックスの決定
- 3 制約条件が複数の場合の最適セールス・ミックスの決定

## 第4編 企業予算

### 第9章 企業予算の編成

- 1 予算編成と予算統制
- 2 企業予算の体系と種類
- 3 予算期間と予算管理の支援部門
- 4 企業予算の編成プロセス
- 5 損益予算の編成
- 6 財務予算の編成
- 7 見積損益計算書と見積貸借対照表

### 第10章 予算統制

- 1 予算統制の意義
- 2 予算実績差異分析
- 3 資金運用表の利用
- 4 予算報告書の作成と利用
- 5 予算統制のタイミング

## 第5編 経営意思決定と管理会計

### 第11章 経営意思決定の意義とタイプ

- 1 経営意思決定の意義
- 2 経営意思決定のタイプ

### 第12章 関連原価分析

- 1 関連原価と無関連原価
- 2 関連原価分析の特徴
- 3 代替案の評価
- 4 関連原価分析の留意点

### 第13章 設備投資の経済性計算

- 1 設備投資の経済性計算の意義
- 2 設備投資のタイプ
- 3 設備投資と長期利益計画
- 4 設備投資の経済性計算の方法
  - (1) 貨幣の時間価値を考慮しない方法
  - (2) 貨幣の時間価値を考慮する方法
- 6 複数の代替案が存在する場合の経済性評価

## 第6編 戦略的原価計算

### 第14章 活動基準原価計算

- 1 管理会計の発展経緯
- 2 ABCの基本構造
- 3 活動基準原価管理

### 第15章 品質原価計算

- 1 品質原価計算の意義
- 2 品質原価計算の目的
- 3 品質原価報告書
- 4 品質原価の分析

### 第16章 ライフサイクル・コストニング

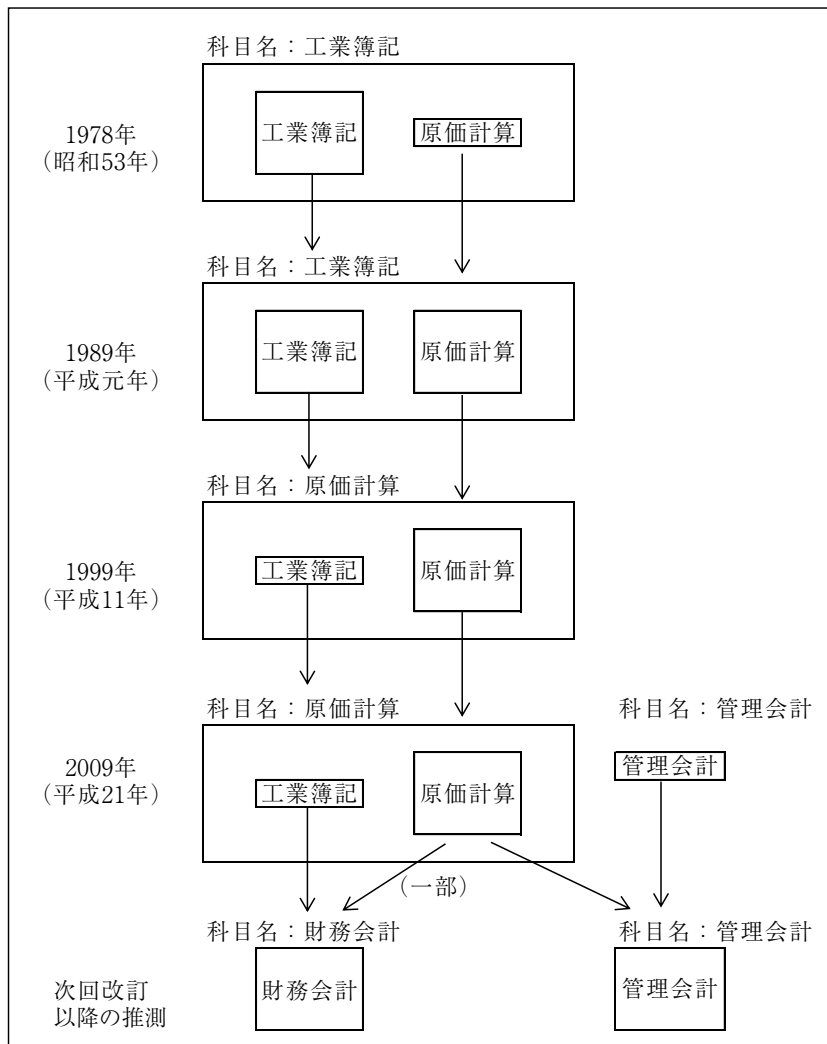
- 1 ライフサイクル・コストニングの意義
- 2 ライフサイクル・コストニングのステップ
- 3 製品のライフサイクル・コストニング

原価計算と管理会計の教科書の比較から、直接原価計算の内容が重複していることが指摘できる。また、管理会計には直接標準原価計算の分野があるが、これは標準原価計算と直接原価計算を結合させた原価計算であり、標準原価計算の学習を基礎として学習が行われる分野であると考えられる。それゆえ、原価計算と密接な関係を持っている。さらに、利益計画のCVP分析や損益分岐点についても重複している。

### (3) 工業簿記、原価計算、管理会計について

本項においては、前述した学習指導要領の変遷から工業簿記、原価計算および管理会計の関係について考察を行う。これまでの議論に基づいて、工業簿記、原価計算および管理会計の関係について図式化すると、図表6のようになるのではないかと考えられる。

図表6 高等学校における科目「工業簿記」、「原価計算」および「管理会計」の関係図<sup>7)</sup>



図表6において、それぞれの四角形は、面積の大きさが教育の含量および教育にかかる時間を表している。すなわち、教育内容が四角形のア積の大きさに比例している。

具体的には、1978年学習指導要領では工業簿記の内容が大きく、原価計算については標準原価計算、直接原価計算の内容が除かれているなど、工業簿記の内容が原価計算の内容に比べて大きかった。その後、1989年学習指導要領により原価計算については、幅広く取り扱うことにし、原価計算と経営管理との関連についても学習するようになった。具体的には、標準原価計算、直接原価計算の内容が加えられた。そのため、工業簿記と原価計算の内容はほぼ同じ程度になったのではないかと考えられる。そして、1999年学習指導要領により、科目名が「工業簿記」から「原価計算」となり、簿記の内容、つまり工業簿記の内容が小さくなり、原価計算の内容が大きくなったと考えられる。さらに、2009年学習指導要領により、内容的に原価計算と密接な関係を持っている新設科目「管理会計」が誕生した。また、「会計」、「会計実務」については「財務会計Ⅰ」「財務会計Ⅱ」に名称変更している。

## 5 結び

以上、工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関して学習指導要領、教科書をもとに考察を行ってきた。要約すると、平成11年学習指導要領によって「工業簿記」から「原価計算」へと名称変更をした。しかし、教科書を見る限り教育内容はほとんど変化しなかった。また、工業簿記、原価計算ともに学問的には別個のものであるが、高等学校においては教育効果を考慮して同一の教科書の中に工業簿記、原価計算が併存している。また、時代の要請により工業簿記から原価計算、原価計算から管理会計と、教育の重点が変化し、現行の平成21年学習指導要領において「管理会計」が新設された。この「管理会計」は、財務会計の対義語であり、原価計算の内容において重複する部分が見受けられた。

このように工業簿記、原価計算、管理会計の関係について筆者なりに整理をした。その結果、高等学校における会計に関する教育は財務会計、管理会計という学問的な分類へと変更されてきたと考えられる。果たして、今後はどのようになって行くのであろうか。筆者は、図表6に示したように今後は、財務会計、管理会計により一層整理統合して行くのではないかと考える。つまり、原価計算の簿記的な内容が財務会計に、管理、利益計画の内容が管理会計に整理統合して行くのではないかと考えるのである。

また、高等学校における教育においては、教育効果をあげるため、工業簿記と原価計算は同じ教科書に併存している。しかし、果たしてこのままでよいのかといえば、前述したように、人間形成の教育のためには学問的背景を持った教育が必要であると考えことから、筆者は、教育においても学問的な財務会計、管理会計という名称で整理、再編成して



行くことが必要不可欠の課題ではないかと考える。

最後に、今後の研究課題として、2つの点があると考えられる。

第1に、原価計算の歴史的変遷と我が国における原価計算教育の歴史的動向から原価計算教育に関する本質的動向を導き出すことである。つまり、学問的背景を持った教育が、教育基本法の目的である人間形成に貢献するのであれば、学問と教育の歴史的動向についての考察が必要である。

第2に、昭和25年学習指導要領（試案）に始まる高等学校における教育の中で、原価計算教育はどのように変化したかについて詳細な考察を行うことである。すなわち、高等学校学習指導要領の変遷の分析を通して、今後の高等学校における原価計算教育の方向性を導き出すことである。

[注]

1) 本研究の基本理念として、前稿において筆者は田中耕太郎氏の著書『教育基本法の理論』をもとに人間形成について考察を行った。教育は人間形成を基本理念として教育が行われなければならないことはいうまでもないことである。そして、田中耕太郎氏は人間形成の教育を行うには実用的なものを教育するのではなく学問的なものを教育しなければならないと述べておられる。すなわち、田中耕太郎氏は「学問の研究と教授はそれが直接実際に役立つや否やは別問題として高く評価されなければならない。事実としては理論にして誤りがなければいつかはそれが応用されて實際生活に必要なをみたすものである。従って抽象的な理論だからといって、直ちにこれを実生活に役に立たないものとして排斥するのは誤りである。大学の卒業生が社会生活の当初においては往々実際に役に立たないとして世間から大学教育の価値を疑われるが、世間のかような批判は近視眼的である。理論的に訓練された者は、当初は役に立たなくとも、後になって大成するものである。我々は長い眼を以て見守らなければならない」[田中（1961），pp.127-128]と述べ、さらに、「教授にあたっては実生活上の諸智識を与える場合にも、それらを理論的に把握し、また理論を説明する場合にも、それと實際生活との関連を考慮しなければならない。このことは初等中等の学校教育においてとくに必要である。終戦後の教育は、理論一般、概念、体系等を軽視し、實際生活上の智識を偏重する傾向に陥った」[田中（1961），p.128]と論じている。このように、田中耕太郎氏は学問的な背景をもって教育を行うことが必要であり、そうすることによって人間形成にも貢献することができるとしている。本研究では、この田中耕太郎氏の考え方を基本理念として考察を進めて行くことにする。

2) 例えば、佐藤（2011）によれば「検定簿記が簿記教育およびその学習を指導している。

悪くいうと検定簿記が簿記教育およびその学習を振り回している」と指摘されている〔佐藤（2011），p.80〕。

- 3) 高等学校における教育は、学習指導要領によりその教育内容について定められている。そして、学校教育法により、高等学校等で使用される教科書は教科書検定制度が採用されている。この教科書検定は、民間で著作・編集された図書について、文部科学大臣が教科書として適切か否かを審査し、これに合格したものを教科書として使用することを認める制度である。すなわち、教科書検定制度は、教科書の著作・編集を民間に委ねることにより、著作者の創意工夫に期待するとともに、検定を行うことにより、適切な教科書を確保することをねらいとして設けられているものである。したがって、教科書の内容の変遷について考察することは高等学校の教育を考察する上で重要な分析視点であると考ええる。
- 4) 学習指導要領の変遷については、鈴木（2002）、番場（2008）、番場（2009a）、番場（2009b）、番場（2010a）、番場（2010b）を参照のこと。
- 5) 「工業簿記」、「原価計算」の教科書については、その他一橋出版などから発行されているが、本稿においては、採択シェアの高い実教出版の教科書を基に検討を行うことにする。
- 6) 工業簿記に対して商業簿記があるので、これが区別されることがないならば、現在の高校の教科書のように簿記と原価計算という区別になる。〔成川（2007），p.193〕
- 7) 学習指導要領解説の記載内容に基づいて筆者が作成した。

#### <参考文献>

- 伊藤博、伊藤嘉博ほか（2014）『原価計算』実教出版。  
伊藤博、伊藤嘉博ほか（2013）『管理会計』実教出版。  
伊藤博ほか（2007）『原価計算 新訂版』実教出版。  
伊藤博、小林哲夫ほか（2002）『工業簿記 新訂版』実教出版。  
伊藤博、小林哲夫ほか（1991）『新工業簿記』実教出版。  
薄井浩信（1992）「商品教育論に関する史的分析和現代商業教育の問題」『信陵論叢』第34巻、21-34頁。  
薄井浩信（1994）「商品教育の歴史的動向とその課題—商品学教育と商品教育との一元的範疇をめざして—」福島大学大学院経済学研究科経営学専攻修士論文。  
笈川達男（2001）『商業教育の歩み 現状の課題と展望』実教出版。  
粕谷和生（2014）「原価計算の指導上のポイントと留意点～教科書の変更・改善点を中心に～」『商業教育資料』第97号、14-15頁。  
粕谷和生（2002）「新科目「原価計算」の指導について」『商業教育資料』第60号、7-11頁。  
片岡清賢（1991）「工業簿記と原価計算」『国際研究論叢』第4巻第1号、33-45頁。  
河合昭三、雲英道夫、岡田修二、山田不二雄編（1994）『新商業教育論』多賀出版。  
清村英之（2010）「商業高等学校における簿記会計教育」『産業情報論集』第6巻第2号、1-34頁。  
黒沢清ほか（2002）『工業簿記』一橋出版。  
黒沢清ほか（1993）『新訂工業簿記 三訂版』一橋出版。

- 黒沢清ほか（1993）『新版工業簿記』一橋出版。
- 佐藤正雄（2011）「検定簿記の社会的役割と課題：工業簿記の教育と学習」『千葉商大論叢』第49巻第1号、65-81頁。
- 鈴木一道（2014）「工業会計・原価計算・管理会計の生成と発展」『北海学園大学経営論集』第11巻第4号、1-12頁。
- 鈴木健一（2002）「高等学校学習指導要領の変遷と背景—商業編 教育課程—」『埼玉女子短期大学研究紀要』第13号、25-37頁。
- 醍醐聰ほか（2006）『原価計算』一橋出版。
- 醍醐聰ほか（2002）『明解工業簿記』一橋出版。
- 田中耕太郎（1961）『教育基本法の理論』有斐閣。
- 成川正晃（2007）「工業簿記における製造勘定と仕掛品勘定—教育的視点を中心として—」『埼玉女子短期大学研究紀要』第18号、183-197頁。
- 西村重富（1989）「工業簿記教育上の問題点」『大阪学院大学商学論叢』第15巻第2号、73-80頁。
- 新田忠誓（2002）「日本簿記学会第18回関東部会記」『日本簿記学会ニュース』No.33、3頁。
- 日本商業教育学会編 岡田修二、清水希益、黒葛原正展、中澤興起、古市義策（2006）『教職必修最新商業科教育法』実教出版。
- 番場博之（2010a）「商業高校の存立と商業教育の変容」『駒沢大学経済学論集』第41巻第4号、83-122頁。
- 番場博之（2010b）「高等学校における商業教育の変遷（下）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第41巻第3号、1-25頁。
- 番場博之（2009a）「高等学校における商業教育の変遷（中）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第41巻2・3号、107-130頁。
- 番場博之（2009b）「高等学校における商業教育の変遷（上）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第40巻第4号、27-46頁。
- 番場博之（2008）「高等学校における職業学科と商業高校」『駒沢大学経済学論集』第40巻2・3号、55-74頁。
- 藤永弘（1988）「大学における工業簿記教育」『会計学研究所研究年報』第8号、7-14頁。
- 松本正信（1961）「工業簿記教育の基本的課題」『會計』第80巻第6号、102-113頁。
- 松本正信（1950）「原価計算教育の重点—簿記会計」『會計』第58巻第2号、121-127頁。
- 文部科学省（2010）『高等学校学習指導要領解説 商業編』実教出版。
- 文部省（2000）『高等学校学習指導要領解説 商業編』実教出版。
- 文部省（1989）『高等学校学習指導要領解説 商業編』大日本図書。
- 吉野弘一（2003）『商業科教育法 —21世紀のビジネス教育—』実教出版。